



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.911515/2009-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.347 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 13 de junho de 2019
Recorrente HUF DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

CRÉDITO POR PAGAMENTO A MAIOR. COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

DÉBITO REGULARMENTE CONSTITUÍDO. ALTERAÇÃO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A alegação de que o valor de tributo é menor do que aquele regularmente constituído deve vir acompanhada da apresentação de documentação suficiente e necessária para sustentá-la: escrituração contábil-fiscal e documentos que a suporte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2006

FATO GERADOR. SITUAÇÃO JURÍDICA. CRÉDITO CONTÁBIL.

Para fins de determinação da ocorrência do fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE, a expressão “creditados” a que se refere o art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168, de 2000, corresponde ao crédito contábil efetuado pela fonte pagadora, ao reconhecer sua obrigação. O fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE, reputa-se ocorrido na data do crédito contábil, quando esse anteceder ao pagamento, à entrega, ao emprego ou à remessa de valores.

CONTRATO DE FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA. NÃO AVERBAÇÃO NO INSTITUTO NACIONAL DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL (INPI).

A ausência de averbação de contrato no INPI não descaracteriza a ocorrência do fato gerador da CIDE, e não inviabiliza o pagamento de royalties.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente), Vinícius Guimarães, Müller Nonato Cavalcanti Silva e Márcio Robson da Costa.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo da Declaração de Compensação de nº 13274.14439.291106.1.3.04-2162, a qual utilizou em suas compensações suposto crédito de pagamento indevido ou a maior de CIDE, período de apuração de julho de 2006, no valor total original de R\$ 12.127,17 (fls. 65-69).

Em análise ao referido documento, a autoridade tributária proferiu o Despacho Decisório Eletrônico de fl. 03, explicando que o pagamento indicado já havia sido integralmente utilizado para a quitação do próprio débito de CIDE, código 8741, período de apuração de julho de 2006, não restando crédito a ser utilizado na compensação em questão, a qual foi não homologada.

O interessado foi cientificado da decisão em 24/07/2009 (fl. 62), e, em 19/08/2009 apresentou manifestação de inconformidade (fls. 02) alegando o seguinte:

O contribuinte esclarece que o recolhimento da CIDE (Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico) incidente sobre Royalties foi efetuado de forma antecipada nos períodos compreendidos entre Junho a Dezembro de 2006.

Entretanto, a ausência de averbação do contrato de Royalties pelo INPI — Instituto Nacional de Propriedade Industrial impossibilitou o pagamento dos mesmos no período acima mencionado.

Pelo exposto, não havendo pagamento de Royalties não há que se falar em retenção na fonte da CIDE.

Com isso, pede o deferimento do PER/DCOMP.

A 15ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I proferiu decisão, negando provimento à manifestação de inconformidade, no teor da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE

Ano-calendário: 2006

FATO GERADOR. SITUAÇÃO JURÍDICA. CRÉDITO CONTÁBIL.

Para fins de determinação da ocorrência do fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE, a expressão "creditados" a que se refere o art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168, de 2000, corresponde ao crédito contábil efetuado pela fonte pagadora, ao reconhecer sua obrigação. O fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE, reputa-se ocorrido na data do crédito contábil, quando esse anteceder ao pagamento, à entrega, ao emprego ou à remessa de valores.

CONTRATO DE FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA. NÃO AVERBAÇÃO NO INSTITUTO NACIONAL DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL (INPI).

A ausência de averbação de contrato no INPI não descaracteriza a ocorrência do fato gerador da CIDE, e não inviabiliza o pagamento de royalties.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. NÃO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO.

Não sendo comprovado o direito creditório oriundo de pagamento indevido ou a maior, há de se decidir pela não homologação da compensação declarada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reafirmando as alegações trazidas na manifestação de inconformidade. Alega, em síntese, que a obrigação de pagar a CIDE-Royalties surge com o efetivo pagamento de royalties, fato que não teria se concretizado no caso concreto, "tendo em vista que a recorrente não pôde realizar o pagamento dos royalties estipulados contratualmente em razão da ausência de averbação do contrato junto ao INPI".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Em sua manifestação de inconformidade, a então impugnante alegou:

(1) que os valores utilizados para compensação haviam sido recolhidos para pagamento da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE) incidente sobre o pagamento de Royalties;

(2) que o pagamento da CIDE era feito de forma antecipada. No entanto, em razão de ausência de averbação do contrato de Royalties pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), não foi possível a realização do pagamento dos Royalties estabelecidos em contrato;

(3) que não tendo sido efetuado o pagamento dos Royalties, não há que se falar incidência da CIDE, razão pela qual utilizou os valores recolhidos antecipadamente na Declaração de compensação em epígrafe.

Apreciando a impugnação, a decisão recorrida assim se pronunciou (excertos do voto condutor):

(...)

O Despacho Decisório pautou sua decisão nas informações prestadas pelo próprio contribuinte na DCTF, instrumento de confissão de dívida.

Em sua defesa, o interessado explicou que efetuou o pagamento da CIDE incidente sobre royalties de forma antecipada; porém, em virtude da ausência de averbação do contrato de Royalties pelo INPI, deixou de existir a obrigação de pagamento dos Royalties, e, conseqüentemente, a CIDE paga antecipadamente se tornou indevida.

Apresentou ainda fls. do Livro Razão relativas à conta contábil Royalties a Pagar informando que constam os lançamentos e os respectivos estornos em razão da não averbação do contrato pelo INPI. O saldo da conta em 31/12/2006 é zero (06-08).

Primeiramente, cabe transcrever o caput e §§1º, 2º e 3º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, a qual instituiu esta contribuição:

(...)

Em análise ao §2º supratranscrito, percebe-se que o pagamento ou crédito de royalties a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior configura fato gerador da CIDE-REMESSAS.

O interessado apenas juntou aos autos fls. do Livro Razão referentes a conta contábil Royalties a Pagar, afirmando a existência de lançamentos destes royalties e respectivos estornos em virtude da não averbação do contrato pelo INPI; tendo em vista que o Contrato, Termo Aditivo e respectivo Certificado de Averbação no INPI acostados aos autos são posteriores ao período em tela.

Primeiramente, em relação a necessidade de averbação do contrato no INPI para a constituição de fato gerador da CIDE, cabe dizer que esta matéria já foi enfrentada pela Divisão de Tributação da Superintendência da 7ª Região Fiscal (SRRF/7ª RF/DISIT) através da Solução de Consulta nº 165/2007.

Considerando que meu entendimento sobre a questão se alinha a esta Solução de Consulta, transcrevo a seguir a ementa e parte de sua fundamentação como minhas próprias razões de decidir (grifos meus):

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES.

Os serviços de consultoria em geral, representação e interação no desenvolvimento dos negócios configuram-se como serviços de assistência administrativa e semelhantes.

A partir de 1º de janeiro de 2002, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiários no exterior, a título de remuneração pela prestação contínua de serviços de assistência administrativa e semelhantes, estão sujeitos à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) à alíquota de 10% (dez por cento), ainda que os contratos não sejam passíveis de averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registro no Banco Central do Brasil.

O acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e a China (Decreto nº 762, de 19 de fevereiro de 1993, aprovado por meio do Decreto Legislativo nº 85, de 24 de novembro de 1992) não se aplica à Cide, restringe-se apenas, no caso da República Federativa do Brasil, ao imposto federal de renda - excluídos o imposto de renda suplementar e o imposto sobre atividades de menor relevância - e, também, a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que venham a ser instituídos após a data de sua assinatura.

Dispositivos legais: Lei nº 4.769, de 1965, art. 2º; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 97; Lei nº 7.321, de 1985, art. 1º; Lei nº 10.168, de 2000, arts. 1º, 2º, 2º-A e 8º; Lei nº 10.332, de 2001, art. 6º; Decreto nº 3.949, de 2001, art. 8º; Decreto nº 4.195, de 2002, art. 10, e Instrução Normativa SRF nº 252, de 2002, art. 17.

Segue a parte da fundamentação da Solução de Consulta que trata da averbação do contrato no INPI (grifos meus):

14.O art. 8º do Decreto nº 3.949, de 3 de outubro de 2001, a seguir reproduzido, regulamentou o artigo 2º, da Lei nº 10.168, de 2000, reafirmando as hipóteses de incidência da Cide já contempladas no artigo 2º, e §1º da Lei de sua instituição.

“Art.8oA contribuição de que trata o art. 2o da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração previstos nos respectivos contratos relativos a:

I-fornecimento de tecnologia;

II-prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III-cessão e licença de uso de marcas;

IV-cessão e licença de exploração de patentes.

Parágrafo único.Os contratos a que se refere este artigo deverão estar averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central do Brasil.”

15.O art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001, deu nova redação ao § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, retrocitado, e acrescentou novas hipóteses de incidência da Cide, a qual passou a ser devida, a partir de 1º de janeiro de 2002, pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos firmados com residentes ou domiciliados no exterior que tivessem por objeto serviços técnicos (não especializados) e de assistência administrativa e semelhantes, **bem como por aquelas devedoras de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.**

16.O Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, que revogou o Decreto nº 3.949, de 2001, regulamentou, em seu art. 10, abaixo transcrito, as hipóteses de incidência da contribuição, **suprimindo a exigência de averbação dos contratos junto ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e ao Banco Central do Brasil.** Nesse novo contexto, **temos que, a partir de 01.01.2002, as remessas para o exterior referentes à contraprestação de serviços de assistência técnica, serviços técnicos e de assistência administrativa ou semelhantes estão sujeitas à incidência da Cide, quer estejam os mesmos atrelados ou não à transferência de tecnologia.**

“Art.10.A contribuição de que trata o art. 2o da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I-fornecimento de tecnologia;

II-prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III-serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV-cessão e licença de uso de marcas; e

V-cessão e licença de exploração de patentes.”

Portanto, a ausência da averbação do contrato no INPI não impossibilita o surgimento da obrigação de pagar royalties e, conseqüentemente, a ocorrência do fato gerador da CIDE.

Se houve o lançamento contábil de royalties a pagar, e o contribuinte indicou como motivo para o não pagamento destes royalties a não averbação do contrato no INPI, conclui-se que tal motivo não procede, conforme já exposto.

Ademais, quanto às fls. do Livro Razão relativas à conta contábil Royalties a Pagar, não há por parte do interessado nenhuma explicação detalhada, com apontamentos precisos capazes de demonstrar os lançamentos de royalties a pagar e seus respectivos estornos.

O fato do saldo da conta em 31/12/2006 ser zero não prova a inexistência de royalties a pagar, visto que o lançamento a crédito de uma obrigação e o posterior lançamento a débito da quitação desta obrigação resultariam em saldo zero da conta.

Em suas alegações o interessado apenas diz que Pelo exposto, não havendo pagamento de Royalties não há que se falar em retenção na fonte na CIDE.

Neste ponto, deve-se frisar que consta nas fls. apresentadas do Livro Razão a contabilização de pagamento de royalties do 1º Trimestre no valor de R\$ 382.692,93, que, embora não seja do período sob análise, é anterior a ele.

Isto apenas comprova que a não averbação de contrato não impossibilita o pagamento de royalties.

Neste aspecto, cabe dizer que há dois momentos distintos, a contração da obrigação de pagar royalties, e o efetivo pagamento do mesmo. Cabe analisar qual dos dois constitui o fato gerador da contribuição quando estes acontecimentos não ocorrem ao mesmo tempo.

Se houve o pagamento de CIDE, é seguro afirmar que houve apuração de royalties a pagar no período em questão, pois não haveria como calcular a CIDE sem tal apuração, visto que a contribuição incide sobre o valor pago ou creditado à alíquota de 10%.

A legislação somente obriga o pagamento da CIDE quando da ocorrência do fato gerador, e foi exatamente por este motivo que o contribuinte recolheu a contribuição, pois o fato gerador surgiu com a obrigação do interessado de pagar royalties.

Como já explanado, a ausência de averbação do contrato no INPI em nada interfere no surgimento da obrigação de pagamento de royalties.

O fato do contribuinte não ter efetuado pagamento de royalties não significa que eles não são devidos, e a CIDE paga foi calculada sobre o montante dos royalties devidos.

Porém, o momento em que o pagamento dos royalties ocorrerá é outra questão. Podem as partes determinar o valor dos royalties como um percentual sobre as vendas, bem como acordarem o momento para o pagamento destes royalties, como se vê no contrato entre o interessado e a Huf Halsbeck & Fürst GmbH & Co. KG, (HUF), no qual ficou acertado que os royalties devidos corresponderiam a 3,75% das vendas líquidas do produto licenciado, os quais seriam pagos trimestralmente (artigo 10 do contrato)

O provisionamento contábil dos royalties a pagar é na verdade uma obrigação real e de fato, porém que só será paga ao final de cada trimestre em decorrência de um acordo entre as partes.

O fato gerador da contribuição, por outro lado, não se sujeita a vontade das partes, mas ocorreu no momento do reconhecimento contábil da obrigação, ou seja, do creditamento contábil que reconhecia a obrigação de pagamento de royalties aos beneficiários.

Este é o sentido da palavra “creditarem” na redação do §2º, art. 2º da Lei nº 10.168/2000, conforme segue (grifos meus):(...)

A fim de corroborar meu entendimento, apresento ementa de Acórdão do STF, que, embora trate de matéria referente a PIS e COFINS, é aplicável ao caso em tela, conforme se verá nas explanações que apresentarei em seguida (grifos de minha autoria):

RE 586482 / RS - RIO GRANDE DO SUL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI

Julgamento: 23/11/2011 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa EMENTA TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE

INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA. 1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76). 2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. 3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. 4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva. 5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (...)

Constata-se que o STF se posicionou no sentido de que, em caso de venda a prazo, o inadimplemento não desconstitui o fato gerador das contribuições em tela. E, que fato gerador é este? (...)

Pela leitura das leis supracitadas, percebe-se que o fator gerador das contribuições tratadas no Acórdão do STF (PIS e COFINS) são as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Logo, apesar de a venda ser a prazo, considerou o STF como já auferida a renda e portanto configurado o fato gerador no momento da venda, assim sendo, não entende a Suprema Corte que o acerto entre as partes sobre o momento do pagamento pode de alguma forma determinar o momento do fato gerador ou interferir na eficácia do mesmo.

Isto pois, reputou-se que o Sistema Tributário Nacional fixara o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro, haveria o reconhecimento simultâneo das receitas e das despesas realizadas, como consequência natural do princípio da competência do exercício, considerando-se realizadas as receitas e incorridas as despesas no momento da transferência dos bens e da fruição dos serviços prestados, independentemente do recebimento do valor correspondente. Afirmou-se que essa sistemática seria confirmada pelos artigos 177 e 187, § 1º, a, da Lei 6.404/76, bem como pelo art. 9º da Resolução 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade. Nesse contexto, aduziu-se que as mutações patrimoniais decorreriam de relações jurídicas integrantes do ativo ou do passivo da pessoa jurídica, representativas, respectivamente, de direitos ou de obrigações para com terceiros. Ocorreriam, pois, quando o vendedor fizesse a entrega para o comprador, passando, então, a ter jus ao

recebimento do respectivo preço. Esse evento deveria ser vertido em linguagem competente, registrado o direito de crédito que o vendedor passaria a deter em face do comprador, equivalente ao preço estipulado quando da celebração do contrato. Frisou-se ser esse o momento em que nasceria a relação jurídica, juntamente com a ocorrência do fato jurídico tributário.

Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, ter-se-ia, desse modo, que o fato gerador da obrigação ocorreria com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda, e não com o recebimento do preço acordado, isto é, com a disponibilidade jurídica da receita, que passaria a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições em questão. Salientou-se, nesse aspecto, que o STF teria firmado orientação no sentido de que a disponibilidade jurídica é presumida por força de lei, que definiria como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor. Além disso, a disponibilidade jurídica ou econômica da receita, para as pessoas jurídicas, não poderia ser limitada pelo efetivo recebimento de moeda ou dinheiro, diferenciando-se a disponibilidade econômica — patrimônio economicamente acrescido de um direito ou de um elemento material identificável como receita — da disponibilidade financeira — efetiva existência dos recursos financeiros. Assim, a primeira não pressuporia o repasse físico dos recursos para o patrimônio do contribuinte, bastando o acréscimo, mesmo que contábil, desses recursos no patrimônio da pessoa jurídica.

Da mesma forma, no caso em tela o momento do fato gerador da CIDE ocorre quando a fornecedora de tecnologia adquire o direito aos royalties, gerando, assim, um acréscimo contábil em seu patrimônio, e, por outro lado, surge uma obrigação para o interessado que deve verter em linguagem competente, diga-se, contábil, o direito de crédito que o vendedor passaria a deter em face de sua pessoa, lastreado na referida venda, e, conseqüentemente determinando o momento do fato gerador da CIDE.

Percebe-se, assim, que o art 2º da Lei nº 10.168, de 2000, ao ser referir a crédito para definir o momento da ocorrência do fato gerador da exação, refere-se a crédito contábil.

O fato do interessado não ter efetuado a remessa à empresa HUF HALSBECK & FÜRST GMBH & CO. KG a título de pagamento de royalties, pode configurar inadimplência de sua parte, mas em nada altera a ocorrência do fato gerador da CIDE.

Por fim, apenas com o intuito de corroborar o já exposto, transcrevo a seguir a ementa da Solução de Consulta nº 10/2010 SRRF07/DISIT: (grifos de minha autoria)

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE FATO GERADOR. SITUAÇÃO JURÍDICA. CRÉDITO CONTÁBIL. Para fins de determinação da ocorrência do fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE / Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, a expressão “creditados” a que se refere o art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168, de 2000, corresponde ao crédito contábil efetuado pela fonte pagadora, ao reconhecer sua obrigação.

O fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE, reputa-se ocorrido na data do crédito contábil, quando esse anteceder ao pagamento, à entrega, ao emprego ou à remessa de valores.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 1966), arts. 114, 116 e 117; Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º; Parecer Normativo CST nº 27, de 1984, e Parecer Normativo CST nº 7, de 1986.

Logo, o acordo entre as partes sobre a data do pagamento dos royalties devidos, ou o vencimento para a realização deste, não tem o condão de interferir na determinação do momento do fato gerador da CIDE.

Assim sendo, não procede o argumento da defesa de que a CIDE era indevida, bem como o pagamento em litígio, pelo fato de não ter havido remessa ao exterior, a qual foi impossibilitada pela não averbação do contrato no INPI.

Conclui-se, assim, que o interessado não obteve êxito em comprovar o direito creditório objeto da lide.

Diante de todo exposto, voto por julgar a manifestação de inconformidade improcedente, mantendo-se integralmente o Despacho Decisório, a fim de não reconhecer o direito creditório e não homologar a Declaração de Compensação.

Dos excertos transcritos, depreende-se que o colegiado de primeira instância entende, em síntese, que o fato gerador da CIDE-Royalties ocorre quando a fornecedora de tecnologia adquire o direito aos royalties, gerando acréscimo patrimonial. Tal fato faria surgir "uma obrigação para o interessado que deve verter em linguagem competente, diga-se, contábil, o direito de crédito que o vendedor passaria a deter em face de sua pessoa, lastreado na referida venda, e, conseqüentemente determinando o momento do fato gerador da CIDE". Assim, o acordo entre as partes sobre a data do pagamento dos royalties não influenciaria, segundo o colegiado *a quo*, a ocorrência do fato gerador da CIDE. Nesse caso, a falta de pagamento de royalties configuraria mera inadimplência por parte do contribuinte, não alterando a incidência da CIDE.

Tal entendimento é confrontado pela recorrente. Esta defende que o fato gerador da CIDE-Royalties não teria ocorrido, uma vez que não pôde realizar o pagamento dos royalties estipulados contratualmente, tendo em vista a ausência de averbação do contrato junto ao INPI. Para a recorrente, a averbação representa requisito essencial para o pagamento de royalties contratualmente estabelecidos.

Como se vê, o presente litígio cinge-se à questão de saber se ocorreu o fato gerador da CIDE-Royalties, competência de julho de 2006, mesmo diante do fato de ausência de averbação do correspondente contrato junto ao INPI.

A CIDE-Royalties tem como matriz legal a Lei nº. 10.168/2000, cujos primeiros dispositivos, em sua redação original, assim dispunham:

Art 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Art 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. (grifei)

§ 2º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput deste artigo.

O Decreto nº 3.949/2001 veio regulamentar a Lei nº. 10.168/2000. Em seu art. 8º, o referido decreto assim dispôs:

Art. 8º A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de róialtes ou remuneração previstos nos respectivos contratos relativos a:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica;

- a) serviços de assistência técnica;
- b) serviços técnicos especializados;
- III - cessão e licença de uso de marcas;
- IV - cessão e licença de exploração de patentes.

Parágrafo único. Os contratos a que se refere este artigo deverão estar averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central do Brasil (grifei)

Na leitura dos dispositivos transcritos, verifica-se que o decreto enunciou os tipos de contratos alcançados pela CIDE, tendo estabelecido, no parágrafo único, que aqueles contratos deveriam estar averbados no INPI e registrados no BACEN. Sublinhe-se, aqui, que a averbação no INPI pressupunha contratos que envolviam transferência tecnológica, nos termos do art. 211 da Lei nº. 9.279/1996.

Tal situação foi alterada com o advento da Lei nº. 10.322/2001, cujo art. 6º modificou o art. 2º, §2º da Lei nº. 10.168/2000:

Art. 6º. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art.2º

§2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.(grifei)

§3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput no § 2º deste artigo.

§4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador."

A nova redação do art. 2º, §2º da Lei nº. 10.168/2000, alargou o domínio de incidência da CIDE: a partir de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Com a nova redação legal, o Decreto nº 4.195/2002, revogando o Decreto nº 3.949/2001, regulamentou, em seu art. 10, o art. 2º da Lei nº. 10.168/2000:

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes." (grifou-se)

Como se percebe, na regulamentação das hipóteses de incidência da CIDE, o novo decreto suprimiu aquela exigência, constante no Decreto nº. 3.949/2001, de averbação dos contratos junto ao INPI e ao Banco Central do Brasil.

A supressão da exigência da averbação junto ao INPI se justifica no contexto do novo regramento introduzido pela Lei nº. 10.322/2001. Com esta lei, novas hipóteses de incidência da CIDE foram enunciadas, as quais não pressupõem, necessariamente, a transferência tecnológica: tais são os casos de remessa, pagamento ou creditamento, a pessoas no exterior, em decorrência de contratos de serviços de assistência técnica, serviços técnicos especializados e de assistência administrativa e semelhantes. Nesses casos, a averbação se mostra despendiosa e, até mesmo, não aplicável.

Observa-se, portanto, que o requisito de averbação do contrato junto ao INPI não representa elemento essencial para a configuração da incidência da CIDE-Royalties. Como visto, o requisito de averbação estava intrinsecamente ligado ao fato de que a remuneração ao exterior estava vinculada a contratos com transferência tecnológica, hipótese que não exaure as diversas outras hipóteses, legalmente previstas, de incidência da CIDE.

Na esteira de tal entendimento, vale lembrar o que dispõe a Súmula CARF nº. 127, cuja aplicação é obrigatória pelos membros do CARF, por força do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Súmula CARF nº 127

A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

Voltando ao caso concreto, verifica-se que houve a constituição do crédito tributário atinente à CIDE do período de apuração de julho de 2006. Para afastar o débito constituído, a recorrente alegou que o pagamento a título de royalties não foi realizado, uma vez que o contrato de prestação de serviços não havia sido averbado junto ao INPI.

Ocorre que, como visto, a ausência de averbação e pagamento dos royalties em nada interfere na incidência da CIDE.

Neste caso, para buscar afastar o débito constituído de CIDE, a recorrente deveria ter trazido provas de que não ocorreram os serviços relacionados àquele débito com o correspondente reconhecimento do direito de royalties à fornecedora.

Neste ponto, a propósito, é acurado o entendimento firmado no aresto recorrido quando assinala que o fato gerador da CIDE ocorre "*quando a fornecedora de tecnologia adquire o direito aos royalties, gerando, assim, um acréscimo contábil em seu patrimônio, e, por outro lado, surge uma obrigação para o interessado que deve verter em linguagem competente, diga-se, contábil, o direito de crédito que o vendedor passaria a deter em face de sua pessoa, lastreado na referida venda, e, conseqüentemente determinando o momento do fato gerador*".

Analisando os autos, verifica-se que a recorrente trouxe contrato de licença de tecnologia e seu comprovante de averbação (fls. 9 a 37), mas não há nenhum elemento que ligue tais documentos à CIDE constituída no período de apuração de julho de 2006. Tais documentos são de anos posteriores (2007 e 2008) e nada os vincula, necessariamente, a eventuais serviços que teriam dado azo à CIDE de julho de 2006 - estes poderiam, muito bem, ser objeto de contrato anterior, diverso dos contratos trazido aos autos, com hipóteses de royalties também diversas.

Em suma, a documentação trazida não serve para comprovar o argumento da recorrente de que teria havido falta de pagamento por impossibilidade de averbação de contrato no INPI nem serve para comprovar a que título, especificamente, os royalties do mês de julho de 2006 foram pagos - se ligados a contratos que envolvem, ou não, transferência tecnológica, a teor do art. 2º, § 1º- A da Lei nº. 10.168/2000.

Ademais, compulsando as páginas do Razão às fls. 7 e 8, verifica-se que não há elementos para a desconstituição do débito de CIDE de julho de 2006.

Primeiramente, porque, ainda que fosse comprovada a ausência de pagamentos de royalties no ano de 2006 - ou seu estorno na conta Royalties a Pagar -, tal fato não significaria necessariamente que não houve o **crédito contábil de royalties** com o registro de tal obrigação pela recorrente. Não se pode olvidar que não é apenas o pagamento ou efetiva remessa de royalties que leva à incidência da CIDE, mas, ainda, seu creditamento. E, neste ponto, correta é a posição adotada pela primeira instância ao considerar que o fato gerador da CIDE reputa-se ocorrido na data do crédito contábil, quando este anteceder ao pagamento ou remessa de valores ao exterior, de maneira que eventual falta de remessa a título de pagamentos de royalties configuraria inadimplência da recorrente, em nada alterando o fato gerador da CIDE.

Nessa esteira, se ocorreu o lançamento contábil de royalties a pagar, consignando o crédito a favor da outra parte contratante, não há como entender que não houve a incidência da CIDE pela ausência de pagamento em razão da não averbação do respectivo contrato junto ao INPI. O fato gerador da CIDE se dá, como bem assinalou a decisão recorrida, pelo crédito contábil, reconhecendo o direito aos royalties da parte com quem a recorrente firmou contrato.

Verifica-se, ademais, que não há, entre os documentos apresentados, escrituração contábil-fiscal, com documentos que a lastreie, com a **apuração e o registro da CIDE devida no mês de julho de 2006**: para afastar o débito de CIDE já constituído, a recorrente deveria demonstrar que sua apuração, na competência específica de julho de 2006, foi outra.

A recorrente restringiu-se, no entanto, a apresentar as páginas do Razão da conta Royalties a Pagar e página do Diário com os lançamentos de 31/12/2006, alegando que há o estorno do pagamento de royalties no valor de R\$ 1.061.497,90. Não há, todavia, como vincular tal valor ao crédito que teria gerado a CIDE do mês de julho. Isso porque não há coincidência de base de cálculo (10% sobre tal pagamento não equivale à CIDE de julho de 2006). Além disso, o registro contábil apresentado na página do Diário - desacompanhado, registre-se, de documentos que o sustente - não esclarece a que título se deu o lançamento a débito, no valor de R\$ 1.061.497,90, na conta Royalties a Pagar. Tal lançamento poderia ter sido em razão da quitação da correspondente obrigação - a extinção da obrigação, pelo pagamento, também representa, lembre-se, lançamento a débito na conta do passivo Royalties a Pagar: a recorrente deveria ter trazido documentos específicos para comprovar a natureza do lançamento contábil - não há como identificar nem a conta de contrapartida do referido lançamento.

Nesse contexto, são corretas as observações do aresto recorrido quando assinala que as páginas do Razão trazidas pela recorrente não apresentam *"nenhuma explicação detalhada, com apontamentos precisos capazes de demonstrar os lançamentos de royalties a pagar e seus respectivos estornos"* e que o fato da conta Royalties a Pagar ser zero, ao final do ano de 2006, não prova a *"inexistência de royalties a pagar, visto que o lançamento a crédito de uma obrigação e o posterior lançamento a débito da quitação desta obrigação resultariam em saldo zero da conta."*

Outro detalhe chama a atenção na análise das páginas do Razão da conta Royalties a Pagar: no mês de julho de 2006, há escrituração de imposto de renda sobre royalties pagos no valor total de R\$ 21.400,89 (registros contábeis em 31/07/2006 e 01/08/2006): Royalties a Pagar 07/06 - 88526, no valor de R\$ 19.446,76; COMPL.IR ROYALTIES 07/ 06 - 89671, no valor de R\$ 1.954,13). Considerando alíquota de 15% e fazendo o cálculo reverso para achar a base de cálculo de tal imposto de renda, chegamos ao valor de R\$ 142.672,60. Se, desse valor, deduzirmos o valor do imposto de renda pago em julho, chegamos ao montante de R\$ 121.271,71 (= R\$ 142.672,60- R\$ 21.400,89). Foi precisamente este valor, de R\$ 121.271,71, que foi utilizado como base de cálculo da CIDE-Royalties do mês de julho, resultando no montante de R\$ 12.127,17 (10% do valor pago a título de royalties já deduzidos do imposto de renda da operação), que é justamente o valor do DARF cujo recolhimento é alegado como indevido.

Analizando as referidas páginas do Razão, não há elementos para afirmar que o imposto de renda escriturado no mês de julho de 2006 e os royalties que lhe deram origem foram, por alguma razão, tornados sem efeito. Ou seja, os registros apresentados só servem para reforçar a incidência da CIDE - há escrituração de IR pelo pagamento/creditamento de royalties e não há elementos para afastar tal registro. Em suma, os registros contábeis só se prestam a indicar a ocorrência do fato gerador da CIDE, em nada servindo para descaracterizar o débito daquela contribuição contestado pela recorrente.

Com seu recurso, a recorrente deveria ter trazido escrituração contábil-fiscal mais completa e minuciosa, apta a comprovar suas alegações. Deveria, por exemplo, ter juntado os registros do livro Razão com as contas do passivo e de resultados da CIDE-Royalties, além de outras contas relacionadas, **com documentos que os lastreiem**, aptos a comprovar a apuração da CIDE em **julho de 2006**, bem como a natureza dos serviços cujos pagamentos serviram para compor a base de cálculo do tributo.

Diante de todas as considerações expostas, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães